



Õiguskantsler

Jüri Allikalt
Eesti Maksumaksjate Liit
info@maksumaksjad.ee

Teie 06.02.2015 nr

Meie 14.05.2015 nr 6-1/150574/1502145

**Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta
Pärimise teel omandatud vara võõrandamisest saadud kasu tulumaksuga maksustamine**

Lugupeetud Jüri Allikalt

Pöördusite õiguskantsleri poole avaldusega, milles palusite hinnata, kas tulumaksuseaduse § 38 lg 1¹ on kooskõlas põhiseadusega. Täpsemalt leiate, et selle sättega on kehtestatud varjatud kujul pärandimaks, kuid võrd maksustamine toimub tulumaksu kaudu, laiendades maksubaasi kogu pärandina saadud vara müügihinnale. Teiseks olete seisukohal, et regulatsioon põhjustab ebavõrdset kohtlemist ja on vastuolus põhiseaduse §-ga 12, kuid võrd maksukohustused erinevad sõltuvalt vara liigist ning pärandaja ja pärijate käitumisest. Näiteks sõltub pärandina saadud kinnisvara võõrandamise maksustamine sellest, kas pärijad asuvad kinnisasja oma elukohana kasutama. Lisaks näitlikustab seda asjaolu, et kui vallasvara või raha pärimisel maksukohustust ei teki, siis päritud väärtpaperite müügil tekib maksukohustus alati. Erisused tulenevad ka sellest, kas pärija on juriidiline või füüsiline isik, resident või mitteresident.

Täiendavalt edastasite Eesti Maksumaksjate Liidu kirja, mis on adresseeritud rahanduskomisjonile (12.06.2014). Lisaks ülaltoodule on selles kirjeldatud probleemi, et enne 2009. aastat kehtinud pärimisseaduse alusel oli võimalik korraldada pärandi müük ja võtta pärand vastu rahas ning seejuures deklareerida müügist saadud kasu pärandaja nimel ja rakendada pärandaja suhtes kehtinud õigust soetamismaksumust maha arvata, maksuvabastusi jmt. Pärast uue pärimisseaduse jõustumist ei ole see enam võimalik.

Analüüsid asjakohaseid õigusnorme, **ei tuvastanud** ma avalduses toodud asjaoludel **tulumaksuseaduse § 38 lg 1¹ vastuolu põhiseadusega**. Selgitan Teile oma seisukohta allpool.

1. Maksuliikide ja maksuobjektide valiku õigus on [põhiseaduse](#) (edaspidi PS) § 113 järgi ainult Riigikogul. Seadusandja võib seega kehtestada pärandimaksu ja võib ka selle kehtestamisest loobuda ning reguleerida pärandvara võõrandamisest saadud kasu maksustamist tulumaksuseaduses koos muu vara võõrandamisest saadud kasuga. Teisisõnu, Riigikogul on ulatuslik otsustusõigus maksusüsteemi kujundamisel.

Õiguskantsleri Kantselei

Kohtu 8, 15193 TALLINN. Tel 693 8404. Faks 693 8401. info@oiguskantsler.ee www.oiguskantsler.ee

2. Eestis ei maksustata pärija jõukuse suurenemist pärandvara vastuvõtmisel ei pärandi- ega tulumaksuga. [Tulumaksuseaduse](#) (edaspidi TuMS) § 15 lg 4 p 1 järgi on tulumaksust vabastatud vastuvõetud pärandvara. See maksuvabastus kehtib ühtmoodi kõigi pärijate suhtes, olenemata päritud vara liigist, pärija isikust ning pärandaja või pärija käitumisest. Vabastus on kehtestatud maksevõimelisuse põhimõttel, et pärija ei peaks maksukohustuse täitmiseks pärandvara müüma.¹

3. Kui aga isik vara võõrandab ja saab vara võõrandamisest kasu, on kasu tulumaksuga maksustatav (TuMS § 15 lg 1). Seejuures ei ole oluline, kas isik on võõrandatava vara ostnud ise või omandas selle kinke või pärimise teel. Tulumaksuseaduse sätted, mis reguleerivad üldiselt vara võõrandamisest saadud kasu maksustamist, laienevad muuhulgas pärandina saadud vara võõrandamisest saadud kasule.

4. Seadusandja, jättes pärandvarast saadud tulu selle vastuvõtmisel maksustamata ning maksustades pärandvara võõrandamisest saadud kasu, on toiminud kooskõlas talle põhiseadusega antud volitustega kujundada maksusüsteem oma äranägemisel. Õiguskantsleril ei ole võimalik sellesse sekkuda ja seadusandjale n-ö ette kirjutada, milliseid makse tuleb kehtestada, muuhulgas ei saa õiguskantsler öelda, et vara võõrandamisest saadud kasu maksustamise asemel oleks õigem kehtestada pärandimaks.

5. Järgnevalt on selgitatud, miks ei ole Teie avalduses toodud näidete puhul tegemist PS §-st 12 tuleneva võrdsuspõhiõiguse rikkumisega.²

6. Teie kirjeldatud pärijate omavahelise erineva kohtlemise situatsioonid on suurel määral seotud sellega, et pärandina saadud vara võõrandamisel kohaldatakse tulumaksuseaduse üldisi põhimõtteid, mis kehtivad vara võõrandamisel saadud kasu maksustamisel. Seega sõltub pärandina saadud vara võõrandamisest saadud kasu tulumaksuga maksustamine tõepoolest ka sellest, kas vara pärimise teel omandanud ja hiljem võõrandanud isik on juriidiline või füüsiline isik, resident või mitteresident. Pikemat põhjendust ei vaja küsimus, miks juriidiliste isikute (fiktsioon) ja füüsiliste isikute erinev kohtlemine on õigustatud. Need isikud on olemuslikult piisavalt erinevad, mistõttu ka nende isikute tulu võib erinevatel põhimõtetel maksustada. Samuti puudub vajadus põhjalikumalt analüüsida seda, miks maksustatakse erinevatel põhimõtetel residendi ja mitteresidendi tulu. Resident ja mitteresident on Eesti riigiga seotud erineval määral, mistõttu nende isikute (pärimise teel saadud) vara võõrandamisest saadud kasu allutamist erinevatele maksureeglitele võib üldiselt võttes pidada põhjendatuks.³

7. Tõite oma pöördumises esile ka seda, et pärijaid maksustatakse erinevalt lähtuvalt pärandina saadud vara liigist ja et tulumaksuseaduses sätestatud maksuvabastused annavad pärandajale ja pärijatele võimaluse maksukohustust mõjutada.

¹ Lähemalt saab selle kohta selgitusi [tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu \(683 SE\) seletuskirjast](#).

² Võrdse kohtlemise nõue tuleneb PS § 12 lõikest 1 ning tähendab, et sarnases olukorras olevaid isikuid tuleb kohelda ühtmoodi. Võrdsuspõhiõigust riivab eeskätt see, kui sarnases olukorras olevaid isikuid koheldakse ebavõrdselt. Seejuures aga mitte igasugune erinev kohtlemine ei ole PS § 12 lõikega 1 vastuolus. Põhiseadusega on keelatud vaid selline erinev kohtlemine, millel puudub põhiseaduslik õigustus. (RKPJKo 27.12.2011, nr [3-4-1-23-11](#), p 42 ja 56.)

³ Mitteresidendi tulu, mida Eestis maksustatakse, peab oma tekkelt olema seotud Eestiga. Nt vara võõrandamisel saadud kasu on maksustatav juhul, kui võõrandatud kinnisasi asub Eestis (TuMS § 29 lg 4 p 1). “Tulumaksuga maksustamisel koheldakse erinevalt resideente ja mitteresideente, sest mitteresidendi maksukohustus on piiratum ning mitteresidendil tekib maksukohustus ka teises riigis, seevastu residendil tekib kohustus Eestis kõikide tulude osas.” Vt Lehis, L. Maksuõigus, 2004, lk 77.

8. Nagu öeldud, ei kohtle tulumaksuseadus erinevalt pärijaid, kes pärandi (olenemata päritava vara liigist või liikidest) vastu võtavad ja seda vara ei võõranda. Sellisel juhul on isikud maksust vabastatud (TuMS § 15 lg 4 p 1 ja § 31 lg 1 p 1).

9. Kui isik otsustab vara võõrandada, siis saadud kasu maksustatakse tulumaksuseaduses sätestatud alustel ja korras.⁴ Eri liiki pärandina saadud vara võõrandamisega kaasnev erinev maksustamine võib tunduda küll ebajärjepidev, kuid see ei ole põhiseadusega vastuolus, arvestades, et seadusandja eesmärgiks ei ole kehtestada pärandimaksu, vaid maksustada vara võõrandamisest saadud kasu ühtsetel põhimõtetel (vt kirja p 3).⁵

10. Niisiis maksustatakse tulumaksuseaduses üht ja sama liiki ning sarnastel asjaoludel vara võõrandamisest kasu saanud isikuid ühtmoodi, olenemata sellest, mis viisil võõrandatud vara oli omandatud.

11. Ehkki seetõttu maksustatakse erinevalt isikuid, kes pärimise teel omandasid ja hiljem võõrandasid eri liiki vara, on see erinevus tulumaksuga maksustamise seisukohast vähem oluline. Tulumaksuga maksustamise seisukohast on sarnasemas olukorras isikud, kes müüvad sarnastel asjaoludel üht ja sama liiki vara, mitte isikud, kes on kunagi pärinud ja müüvad eri liiki vara. Näiteks eluaseme müügist saadud tulu maksust vabastamisel on seadusandja pidanud olulisemaks, et võrdselt koheldaks ja maksust vabastataks isikud, kes müüvad oma eluaset. Seejuures jäetakse tähelepanuta, mis viisil eluase oli omandatud. Isik, kes omandas kinnistu pärimise teel ning ei kasutanud kinnistut eluasemena, ei ole sarnases olukorras isikuga, kes omandas kinnistu pärimise teel, kuid kasutas kinnistut eluasemena, mistõttu nende erinev kohtlemine on põhjendatud. Võrdlus muud liiki vara (nt väärtpaberid) pärinud isikutega oleks selle maksuvabastuse kontekstis veelgi kaugem. Sel põhjusel ei saa abstraktse normikontrolli raames pidada tulumaksuseadust eri liiki pärimise teel vara omandanud ja selle müünud isikute erinevat maksustamist lubamatuks.⁶

12. Samuti ma ei näe põhiseadusega vastuolu selles, et maksuvabastuste tõttu on võimalik pärandajal (kinnisvara enne surma müües ja selle asemel raha pärandades) ja pärijal (kinnistut enne müüki oma eluasemena kasutama asudes) oma käitumisega maksukohustust mõjutada. Sarnased võimalused maksukohustuse mõjutamiseks on ka teistel isikutel, kes ei ole oma vara omandanud pärimise teel. See, et seadus võimaldab maksukohustuse suurust oma käitumisega mõjutada, ei tingi seaduse vastuolu põhiseadusega. Ka Riigikohus on [25.04.2011 otsuses nr 3-3-1-15-11](#), p. 13 väljendanud seisukohta, et inimene ei pea valima endale maksustamise mõttes kõige ebasoodsamat lahendust: “[...] maksukohustuslasel peab olema vabadus teha tema poolt valitud toiminguid, arvestades muu hulgas maksunduslike kaalutlustega, ning kellelgi ei ole kohustust korraldada oma tegevust viisil, millega kaasneb kõrgem maksukoormus.”

⁴ [Seletuskirjas](#) ja teistes eelnõu menetlemisega seotud materjalides on selgitatud, et pärast seda, kui pärijast on saanud vara omanik ja ta selle müüb, ei oma müügist saadud tulu maksustamisel enam tähtsust, mis viisil isik oli vara omandanud.

⁵ Kõrvalmärkusena võib lisada, et ka juhul, kui kehtestataks pärandimaks, ei pruugi see tagada eri liiki vara ühetaolist maksustamist. Riikides, kus pärandimaks kehtib, võib sama suurusega pärandite maksukoormus olla väga erinev. Enamlevinud põhjusteks on eri liiki vara väärtuse hindamisel kehtivad erinevad meetodid ja arvukad maksuplaneerimise võimalused. A Voluntary Tax? New perspectives on Sophisticated Estate Tax Avoidance. (Washington D.C, The Brookings Institution) viidatud Due, J.F, Friedlander, A.F. Government finance, Economics of the public sector, lk 478 kaudu.

⁶ Siiski ei ole välistatud, et konkreetse normikontrolli raames konkreetse juhtumi analüüsimisel tuleks asuda teistsugusele seisukohale. Kõiki võimalikke ebavõrdse kohtlemise situatioone, mis võivad eri maksuvabastuste kohaldamise tulemusel tekkida, ei ole võimalik abstraktse normikontrolli käigus kaardistada.

13. Vaidlustasite ka TuMS § 38 lg 1¹ kooskõla võrdsuspõhiõigusega. Norm näeb ette, et pärandina saadud vara soetamismaksumuseks loetakse üksnes pärija tehtud kulud ega luba pärandina saadud vara võõrandamisest saadud kasust arvata maha pärandaja tehtud kulusid. Kõnealune säte eraldivõetuna erinevat kohtlemist ei tekita. Vara võõrandamisest kasu saanud maksumaksjate suhtes kehtib üks ja sama põhimõte – kui isik vara müüb, saab ta soetamismaksumusena maha arvata vaid enda tehtud kulud. TuMS § 38 lõige 1¹ kehtib ühetaoliselt kõigi isikute suhtes, kes saavad pärandina saadud vara võõrandamisest kasu, juhul kui kasu on muude tulumaksuseaduse sätete alusel maksustatav.

14. Täiendavalt lisan, et olen kursis pärandi üleminekul maksukohustuste deklareerimise ja täitmisega seotud võimaliku õigusselgusetuse probleemiga.⁷ Kuivõrd on võimalik, et mõned neist probleemidest on võimalik ületada põhiseaduskonformse tõlgendamise teel, samuti arvestades, et Rahandusministeerium on maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu väljatöötamise kavatsuses⁸ märkinud, et maksukorralduse seaduse muudatustega on kavas täpsemalt reguleerida õigusjärgluse korral maksudega seotud kohustuste ülemineku korda, ei pidanud ma vajalikuks seda teemat hetkel põhjalikumalt detailselt käsitleda.

15. Kokkuvõtvalt leian, et arvestades seadusandja õigusega kujundada maksusüsteem, mh õigusega otsustada maksuliik ja maksuobjekt, ei saa põhiseaduse seisukohast seadusandjale ette heita, et ta on otsustanud kõiki vara liike hõlmava pärandimaksu kehtestamisest loobuda, maksustada pärimise teel saadud vara võõrandamisest saadud kasu ning rakendada seejuures samu põhimõtteid ja maksuvabastusi, mis kehtivad mistahes viisil vara võõrandamisel saadud kasu maksustamisel. Samuti ma ei tuvastanud avaldusalustel asjaoludel TuMS § 38 lg 1¹ vastuolu PS §-ga 12.

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalselt/

Ülle Madise

Teadmiseks: Rahandusministeerium

Kristi Lahesoo 693 8409
Kristi.Lahesoo@oiguskantsler.ee

⁷ Nt tekib küsimus, kas olukorras, kus pärandajast on jäänud maha võlgu ning vara müüakse pärandaja võlgade katmise eesmärgil (pärandaja rahast ei piisa ning müüakse pärandajale kuulunud muud vara), peaks vara võõrandamisest saadud kasu maksustamisel olema mõnda aega võimalik kohaldada pärandaja suhtes kehtinud regulatsiooni. Iseäranis tekivad need küsimused juhul, kui hooldaja müüb pärandvara ilma pärija nõusoleku ja teadmiseteta, ei ole teada pärija isik vms (vt [pärimisseaduse](#) § 112 lg 7).

⁸ Muuhulgas on väljatöötamise kavatsuses märgitud, et viimase maksustamisperioodi maksudeklaratsioon esitatakse pärandaja nimel. Vt. Valitsuse eelnõude infosüsteemis, Rahandusministeerium, EIS nr 15-0487